

**Audience publique du 28 mars 2012**

Recours formé par  
Madame ... (décédée), ...  
instance reprise par Monsieur ..., ...  
contre des bulletins d'impôt, une décision du bureau d'imposition ... et une décision  
implicite du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28295 du rôle et déposée le 1<sup>er</sup> avril 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., décédée en cours d'instance, ayant demeuré à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2005, d'un bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2005, d'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, tous émis le 30 juin 2010 par le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ainsi que d'une lettre du 23 avril 2010 du préposé du bureau d'imposition ... et d'une décision implicite du directeur portant rejet de sa réclamation du 17 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 juillet 2011 par Maître Marc Kleyr au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 août 2011 ;

Vu l'acte de reprise d'instance déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2011 par Maître Marc Kleyr au nom de Monsieur ..., dit ..., ..., demeurant à L-..., déclarant agir en qualité d'héritier suite au décès de sa mère Madame ... à Luxembourg en date du 6 octobre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins d'impôt et actes critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Kleyr et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

---

Madame ..., ci-après dénommée « Madame ... », céda en 2005 deux terrains sis à ..., acquis respectivement en 2002 et 2004, en réalisant une plus-value de ... euros sur la vente de ces terrains.

Suite au dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005 en date du 3 novembre 2006, Madame ... se vit informer, par courrier du 23 avril 2010 du bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », que celui-ci envisageait, de s'écarter sur certains points de la déclaration fiscale remise et l'invita à lui faire parvenir ses objections pour le 26 mai 2010 au plus tard.

Par courrier de son mandataire du 21 mai 2010, Madame ... fit parvenir au bureau d'imposition ses observations.

En date du 30 juin 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... le bulletin de l'impôt sur le revenu, le bulletin de l'impôt commercial communal et le bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2005. Le bulletin de l'impôt sur le revenu imputa un bénéfice commercial de ... euros et précisa que l'imposition tient compte des redressements qui ont été communiqués à l'intéressée par lettre séparée : « (...) *Bénéfice commercial : ... (exemption de 25%). Les conditions de la loi du 30 juillet 2002 pour l'obtention du traitement favorable résultant de l'article 2 (2) ne sont pas remplies mais vous pouvez bénéficier d'une exemption de 25% du bénéfice suivant l'article 3 (1) de cette même loi (...)* ». Le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année 2005 a été basé sur ce même bénéfice commercial. Le bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2005 a été basé sur un revenu net de capitaux de ... euros.

Par courrier de son mandataire du 17 septembre 2010, Madame ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les prédicts bulletins.

Le directeur n'ayant pas répondu sur sa réclamation, Madame ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 1<sup>er</sup> avril 2011, a fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu, de calcul de la contribution dépendance et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, tous émis le 30 juin 2010, ainsi que contre la lettre précitée du 23 avril 2010 du préposé du bureau d'imposition et contre une décision implicite du directeur portant rejet de sa réclamation du 17 septembre 2010.

Madame ... étant décédée au cours de l'instance contentieuse, son fils, Monsieur ..., préqualifié, a déclaré reprendre l'instance introduite par sa mère feu Madame ..., par acte de reprise d'instance déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 novembre 2011. Il y a lieu de lui donner acte de ce qu'il reprend l'instance introduite par feu Madame ..., décédée le 6 octobre 2011.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours tant en ce qu'il est dirigé contre la lettre du bureau d'imposition du 23 avril 2010 que contre une décision implicite de rejet du directeur.

En ce qui concerne tout d'abord la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre la lettre du préposé du bureau d'imposition du 23 avril 2010, force est de constater qu'il s'agit de l'information que le bureau d'imposition est tenu d'envoyer au contribuable conformément au vœu du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », afin de lui permettre d'être entendu préalablement en cas de modification substantielle envisagée par le bureau d'imposition face à la déclaration fiscale déposée. En l'espèce, à travers ladite lettre, le bureau d'imposition a informé la demanderesse sur les points de sa déclaration fiscale par rapport auxquels il était envisagé de s'écarter. Il s'ensuit que cette lettre ne constitue pas une décision susceptible de faire grief, de

sorte que le recours est irrecevable en tant qu'il est dirigé contre la lettre précitée du bureau d'imposition du 23 avril 2010.

Quant à la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre les bulletins prévus du 30 juin 2010, il résulte des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu ou sur un bulletin de l'impôt commercial communal en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal les bulletins prévus de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, émis le 30 juin 2010. S'agissant du bulletin de calcul de la contribution dépendance pour l'année 2005, l'article 378, alinéa 6 du Code de la Sécurité sociale dispose que les voies de recours en matière d'impôts directs s'appliquent à l'encontre des bases d'imposition des bulletins d'impôt servant au calcul de la contribution dépendance au sens du présent article. Il s'ensuit que le tribunal est également compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de calcul de la contribution dépendance du 30 juin 2010.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est à déclarer recevable pour autant qu'il est dirigé contre ces trois bulletins du 30 juin 2010.

C'est dès lors encore à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre une prétendue décision de refus implicite se dégageant du silence du directeur des Contributions suite à l'introduction d'une réclamation.

En effet, il résulte de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 qu'en cas de silence gardé par le directeur sur une réclamation, tel que cela est le cas en l'espèce, le recours est à diriger, non contre une décision implicite de rejet du directeur, mais contre la décision qui fait l'objet de la réclamation, c'est-à-dire le bulletin d'impôt attaqué (cf. trib. adm. 25 novembre 1998, n<sup>os</sup> 10308 à 10311 du rôle, Pas. adm. 2011, V<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 682), de sorte que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend déférer au tribunal une décision implicite de rejet du directeur.

Quant au fond, la demanderesse expose que son époux aurait acquis dans les années 1950 plusieurs terrains à .... En 2001, elle aurait cédé en bloc l'un des terrains destiné à un lotissement dénommé « ... ». La plus-value dégagée par cette vente aurait été imposée au titre de l'année 2001 en tant que revenus nets divers provenant de la cession d'immeubles réalisée à titre privé. Parallèlement, un projet de remembrement et de lotissement d'une autre partie de ces terrains aurait été déposé par la société immobilière ... S.A. L'opération de remembrement proposée, et à laquelle elle aurait adhéré avec les autres lotisseurs, aurait consisté à apporter ces terrains en vue de se faire attribuer, en échange, des lots pour une valeur égale. C'est ainsi qu'elle aurait apporté environ 70,78 ares de terrains et qu'elle se serait vu attribuer en échange de nouveaux lots formant quatorze places à bâtir d'une contenance totale de 51,78 ares. Elle aurait alors vendu en 2002 trois des quatorze lots qui lui ont été attribués et, en 2003, les onze lots restants.

Dès 2002 et les années suivantes, elle aurait réinvesti la majeure partie des sommes obtenues de la vente du premier terrain au lotissement ... et des lots du lotissement ... en achetant des biens immobiliers divers, et notamment en décembre 2002 et mai 2004, des terrains situés à ....

La demanderesse précise que déjà en 2002, l'administration fiscale aurait inclus à son capital d'exploitation pour le lotissement mené en 2002-2003, l'ensemble des biens immobiliers acquis par elle et dont elle donne une liste. Pour deux des terrains situés à ..., vendus en 2005, elle affirme avoir réalisé une plus-value de ... euros. Pour le terrain situé à ..., au lieu-dit « ... », un tiers du terrain aurait été cédé sans gain en 2008, et les deux autres tiers n'auraient pas été cédés.

La demanderesse reproche ainsi au bureau d'imposition d'avoir requalifié la plus-value générée par la vente en 2005 des deux premiers terrains situés à ... en bénéfice commercial, alors qu'elle aurait déclaré, dans sa déclaration fiscale, cette plus-value comme un revenu divers, plus précisément une plus-value effectuée sur le patrimoine immobilier privé, sujette à l'application de l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, ci-après dénommée « la loi du 30 juillet 2002 ».

En droit, la demanderesse critique l'administration fiscale d'avoir motivé son refus de traiter la plus-value immobilière résultant de la vente des deux terrains à ... comme le résultat d'une opération sur patrimoine privé, par l'explication laconique, figurant à la page 4 du bulletin de l'impôt sur le revenu 2005, selon laquelle : « *les conditions de la loi du 30 juillet 2002 pour l'obtention du traitement favorable résultant de l'article 2(2) ne sont pas remplies, mais vous pouvez bénéficier d'une exemption de 25% du bénéfice suivant l'article 3(1) de cette même loi* », alors que ni les bulletins, ni la lettre du 23 avril 2010 ne comporterait une explication pourquoi elle ne remplirait pas les conditions de l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002. Elle conclut que l'explication viendrait du fait qu'à un certain moment, l'administration fiscale aurait décidé, sans raison et justification valable aucune, d'affecter les deux terrains en question dans son « capital d'exploitation », donc de l'imposer comme commerçante.

Elle donne cependant à considérer que l'exploitation immobilière en relation avec l'opération de lotissement de 2003 aurait cessé. Ainsi, sur incitation de la loi du 30 juillet 2002, elle aurait vendu en 2002 et en 2003 les quatorze lots qui lui avaient été attribués lors de l'opération de remembrement à .... Il résulterait ainsi d'une décision du 11 décembre 2007 du directeur des Contributions Directes, ci-après dénommé « le directeur », que pour l'administration fiscale, l'activité immobilière de lotissement constituait une exploitation commerciale au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et que la vente des quatorze lots attribués lors de l'opération de remembrement avait été assimilée par le directeur à une activité entreprise dans le cadre d'un projet commercial de lotissement. Ainsi, conformément à la qualification donnée par le directeur, l'exploitation commerciale conduite par elle aurait débuté en 2002 uniquement et pour les seuls besoins de l'activité immobilière du lotissement .... Comme elle aurait vendu l'ensemble des lots restants en 2003, la valeur comptable restante du lotissement ... au 31 décembre 2003 serait nulle. Il s'ensuivrait que l'unique activité de « l'exploitation commerciale » ayant pris fin en 2003 avec la vente du dernier lot du lotissement ..., l'exploitation commerciale créée pour les besoins du lotissement aurait donc cessé en 2003.

La demanderesse soutient ensuite que malgré la cessation de l'exploitation commerciale avec le dernier objet du lotissement ..., l'administration fiscale aurait, dès 2002 et 2003, inclus de manière arbitraire divers autres biens au « *capital d'exploitation d'une activité*

*commerciale* », et parmi ceux-ci figureraient les deux terrains situés à ..., objets de la plus-value litigieuse réalisée en 2005, alors même qu'ils ne rentreraient pas dans le cadre d'une activité commerciale, mais dans celui d'une gestion normale de son patrimoine privé.

Elle estime ainsi ne pas remplir les conditions de l'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, et plus particulièrement les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui du caractère de permanence et celui de la participation à la vie économique générale. En ce qui concerne la vente des terrains de ..., la demanderesse affirme que l'activité en cause n'aurait pas dépassé, ni en 2005, ni pour les années suivantes, les limites d'une gestion normale d'un patrimoine privé et ne pourrait donc pas être qualifiée d'activité commerciale. En effet, la seule activité menée par elle serait celle de gérer « *en bon père de famille* » les biens immobiliers reçus par elle en héritage de son mari, décédé en 1998. Dans le cadre de cette gestion privée, elle aurait profité de l'occasion offerte par la loi du 30 juillet 2002 afin de procéder à un remembrement et de vendre des terrains situés à ... et d'utiliser les sommes ainsi obtenues afin de réinvestir dans d'autres biens immobiliers, dans le cadre d'un placement diversifié de son épargne.

La demanderesse précise que la plupart des terrains ainsi acquis à compter de 2002 seraient des « *terrains bruts* » qui seraient vraisemblablement conservés pour une longue durée, afin d'en retirer le fruit de la location ou de l'affermage. La plus-value réalisée en 2005 sur la cession des deux terrains sis à ... résulterait pour la moitié environ d'une cession ayant eu lieu plus de deux ans après l'achat dudit terrain. Cette plus-value ne pourrait donc pas être considérée comme une plus-value de spéculation, démontrant par là-même l'absence de volonté commerciale dans son chef. De même, les autres biens immobiliers acquis par elle à partir de 2002 en remploi des sommes obtenues de la vente des objets du lotissement ... seraient pour la plupart encore détenus par elle. Seuls les terrains de ..., ..., lieu-dit « ... » (1/3), et ... auraient été cédés, ceci sans réalisation de gain, moyennant donation ou ventes à prix coûtant faites dans le cadre familial.

Elle conclut qu'elle n'entendrait pas exercer d'activité immobilière commerciale, mais gérer simplement sa fortune privée, les activités d'achat et de vente s'analysant en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance serait conservée au sein du cercle familial.

La demanderesse se prévaut ensuite de l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup> LIR pour soutenir qu'elle n'aurait pas opté pour l'affectation de l'ensemble de ses biens immobiliers à une exploitation commerciale. Au contraire, depuis 2002, elle aurait contesté de manière répétée l'affectation des biens acquis en remploi des sommes obtenues de la vente du lotissement ... à une exploitation commerciale. De plus, la plus-value dégagée en 2005 lors de la vente des terrains situés à ... aurait expressément été déclarée par elle comme revenu divers dans sa déclaration d'impôts pour l'année 2005, indiquant son intention ferme de considérer cette plus-value comme un revenu de son patrimoine privé.

L'affectation péremptoire et arbitraire de ces biens à une « *exploitation commerciale* », qui par ailleurs n'existerait plus depuis plusieurs années, aurait donc été réalisée par l'administration fiscale en violation du principe de libre affectation aménagé par l'article 19, alinéa 2 LIR. La demanderesse demande simplement que cette liberté d'affectation du patrimoine lui soit rendue et que les biens acquis en remploi ne soient pas affectés automatiquement à une « *exploitation commerciale* » dont la prétendue existence ne serait qu'artificiellement maintenue par l'administration fiscale dans le but de voir qualifier de commerciales les quelques opérations immobilières réalisées postérieurement par elle dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

La demanderesse conclut ensuite à une violation de l'esprit de la loi du 30 juillet 2002. Elle fait valoir que l'objectif de cette loi aurait été de créer, pour une période temporaire, un climat fiscal avantageux à la vente de terrains et d'habitations, ayant pour objectif d'inciter les particuliers à apporter leurs terrains dans des projets de lotissement afin de favoriser le développement d'immeubles à usage d'habitation au Luxembourg, ce qui aurait été l'esprit de la vente des deux terrains en 2005. La volonté du législateur n'aurait donc pas été de pénaliser les particuliers ayant choisi de bénéficier du régime par lui instauré, mais au contraire, de leur garantir une fiscalité plus favorable. Or, la position de l'administration fiscale consistant à affecter systématiquement tout bien immobilier acquis postérieurement à l'application du régime fiscal de faveur au capital d'exploitation conduirait l'administration à tirer profit d'un dispositif mis en place afin d'alléger temporairement la fiscalité des opérations immobilières pour taxer plus lourdement les contribuables particuliers pour toute opération immobilière future qu'ils viendraient à effectuer, et ceci leur vie durant. Elle conclut dès lors qu'une telle interprétation des textes violerait le principe de confiance légitime que tout résident luxembourgeois doit avoir dans son législateur.

En conclusion, la demanderesse considère que les biens acquis en remploi des sommes perçues de la vente du lotissement ... ainsi que tout bien acquis postérieurement à ceux-ci seraient affectés à son patrimoine privé. De ce fait, la plus-value de ... euros réalisée en 2005 sur la vente des deux terrains situés à ... devrait être considérée comme résultant d'une opération réalisée au titre de la gestion normale du patrimoine privé, dans les conditions de l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002.

Elle sollicite par conséquent que soient appliquées à cette plus-value les dispositions afférentes aux cessions immobilières sur le patrimoine privé, et notamment, l'imposition du quart-taux global dans les conditions de l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002, aussi bien pour la partie de la plus-value résultant de la vente du terrain acquis en 2002 que pour la partie de la plus-value résultant de la vente du terrain acquis en 2004. En effet, l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002 étendrait les conditions d'application de l'article 131, alinéa 1<sup>er</sup>, lettre d) LIR et de l'applicabilité du quart-taux global aux plus-values de cession réalisées sur des biens acquis depuis plus de deux ans ainsi qu'aux plus-values réalisées sur des biens acquis depuis moins de deux ans.

De plus, la demanderesse sollicite l'application de l'abattement décennal de 50.000 euros prévu à l'article 130, alinéa 4 LIR pour l'ensemble de la plus-value réalisée. Par ailleurs, elle fait valoir que l'impôt commercial communal ne pourrait pas être appliqué à la plus-value litigieuse, celle-ci ne constituant pas un bénéfice commercial mais un revenu du patrimoine privé. Ainsi, elle demande que le montant d'impôt commercial communal de ... euros demandé au titre de l'année 2005 soit annulé.

Il convient de prime abord de relever que le présent litige porte sur la requalification opérée par le bureau d'imposition de la plus-value réalisée par la demanderesse en 2005 sur la vente de deux terrains sis à ... en bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR.

Dans ce contexte, les développements de la demanderesse en rapport avec l'opération de lotissement à laquelle elle a participé en 2002 et qui a été qualifiée d'activité commerciale par le directeur sont à rejeter comme non pertinents, étant donné que même si l'opération de lotissement et la vente subséquente de trois terrains issus de ce projet de lotissement vendus en 2002 ont été requalifiées comme activité commerciale, ce constat est sans incidence en ce qui concerne la présente affaire. En effet, l'allégation de la demanderesse selon laquelle la vente de l'intégralité des terrains faisant partie de ce lotissement impliquerait que les activités d'achats

et de ventes subséquentes d'immeubles ne pourraient pas avoir un caractère commercial, laisse d'être fondée.

C'est en effet sur base des critères de l'article 14 LIR que l'activité d'une personne physique qui participe aux opérations d'aménagement d'un terrain lui appartenant en terrains à bâtir, et qui, par cette activité dépasse le cadre de la gestion du patrimoine privé, est considérée comme une activité commerciale.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque l'activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Il résulte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune (cf. trib. adm. 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 84 et autre référence y citée).

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles (cf. trib. adm. 4 janvier 2010, n°s 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 87).

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la

permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances de la cause.

Il résulte des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que *« le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées »*, le même commentaire de l'article 14 précisant encore que *« le caractère de permanence sépare l'activité commerciale (...) d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable »* (Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571, commentaire des articles, p. 18).

En l'espèce, il se dégage des éléments d'appréciation soumis au tribunal et des explications fournies par le délégué du gouvernement que la demanderesse s'est vu attribuer un lot de quatorze terrains suite à un acte de remembrement avec partage du 23 octobre 2002 qui faisait partie d'un projet de lotissement en échange d'un labour d'une contenance de 70,78 ares. Ce terrain a été transformé en quatorze terrains à bâtir, revalorisés par l'installation d'une infrastructure. Trois de ces terrains ont été vendus par la demanderesse en 2002 et les autres onze lots ont été vendus en 2003. Cette opération a été requalifiée par l'administration fiscale comme activité commerciale, alors qu'elle se rattachait à un projet commercial de lotissement.

D'après les déclarations de la demanderesse, celle-ci aurait alors réinvesti le produit de la vente des quatorze terrains pour acheter divers immeubles. Ainsi, il n'est pas contesté qu'elle a acquis entre 2002 et 2005 des terrains et autres biens immobiliers, à savoir :

- le 7 mars 2002 à ..., un jardin pour ... euros ;
- le 19 décembre 2002 à ... (...), un labour pour ... euros, cédé en 2005 ;
- le 9 septembre 2003 à ... (...), un terrain pour ... euros ;
- le 7 octobre 2003 à ... (...), un terrain pour ... euros ;
- le 23 mars 2004 à ... (...), un labour pour ... euros, cédé en 2005 ;
- le 17 mai 2004 à ... pour ... euros, un terrain ayant fait l'objet d'une donation en 2007 ;
- le 18 juin 2004 à ..., un labour, pour ... euros ;
- le 30 novembre 2004 à ... (...), un terrain pour ... euros, vendu en 2008 ;
- en 2004 à ..., un terrain pour ... euros ; et
- le 20 juin 2005 à ... (...), un terrain pour ... euros, vendu en 2009.

Il n'est pas non plus contesté que la demanderesse a cédé cinq de ces dix biens immobiliers dont un à travers une donation. Il ressort par ailleurs des pièces du dossier qu'en ce qui concerne quatre des immeubles ainsi cédés, la demanderesse a déclaré dans les actes notariés d'acquisition les acquérir en vue de les revendre dans un délai maximum de deux respectivement quatre ans. Par ailleurs, il est constant en cause que les deux terrains situés à ..., acquis en 2002 et 2004, ont été cédés en 2005 en réalisant une plus-value brute de ... euros.

A l'instar du délégué du gouvernement, le tribunal est encore amené à relever la courte durée de détention des biens immobiliers cédés par la demanderesse, en l'occurrence les immeubles cédés ont été détenus entre une et quatre années au maximum depuis leur acquisition. Ainsi, sur les dix objets immobiliers, la moitié a été liquidée dans un laps de temps assez rapproché.



Or, il convient de souligner que selon le *Bundesfinanzhof* allemand, c'est essentiellement le nombre des acquisitions d'immeubles ou de constructions, ainsi que le fait qu'elles soient rapidement suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer la gestion d'un patrimoine privé d'une entreprise commerciale (BHF, arrêt du 22 mars 1990, BStBI 1990, II, 637, 638), la vente rapide des objets, (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräußerung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt* ».

A la lumière de cet état des choses, le tribunal est amené à retenir que la demanderesse a été moins motivée par la volonté de rechercher une conservation et une jouissance à long terme des propriétés immobilières acquises notamment par leur mise en location, mais plutôt par la volonté de valoriser rapidement son patrimoine moyennant des remises en vente lucratives, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale.

Il s'ensuit que les activités déployées par la demanderesse présentent le caractère de permanence requis pour les faire qualifier d'activité commerciale, étant donné que l'intention de répéter à l'occasion des opérations analogues ressort à suffisance des éléments de la cause.

En ce qui concerne le critère du but de lucre, un tel but est encore avéré, étant donné qu'il n'est pas contesté en cause que la demanderesse a cédé les deux terrains situés à ... en 2005 en réalisant une plus-value de ... euros et que la demanderesse s'est prévaluée du traitement avantageux des plus-values de cession par l'effet de la loi du 30 juillet 2002. Par ailleurs, l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle la vente d'une partie du terrain à ..., au lieu-dit « ... », aurait également produit une plus-value n'est pas utilement contredite par la demanderesse, de sorte que le critère du but de lucre doit également être considéré comme rempli.

En ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées (cf. trib.adm. 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 81 et autres références y citées).

En l'espèce, force est de constater qu'à travers les opérations réalisées, la demanderesse a participé à la vie économique générale, étant donné qu'elle a acquis ces immeubles pour les revendre par la suite, du moins en partie, respectivement pour les donner en location respectivement en fermage, participant de la sorte à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public.

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition se trouve être vérifiée en l'espèce.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR en l'espèce et qu'il a retenu un bénéfice commercial du fait de la plus-value réalisée en 2005 sur la vente des terrains situés à ....

Quant au moyen de la demanderesse tiré d'une violation du principe de libre affectation du patrimoine, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup> LIR : « *Font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise* ».

L'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal modifié du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 de la loi concernant l'impôt sur le revenu précise pour les biens immeubles que : « *Les immeubles et parties d'immeubles destinés de par leur nature à servir à l'entreprise font nécessairement partie de l'actif net investi* ».

Il résulte de ces dispositions que les immeubles utilisés aux fins de l'exploitation commerciale font donc obligatoirement partie du capital d'exploitation. Etant donné que les biens immobiliers concernés en l'espèce, tel que retenu ci-dessus, qui ont été acquis suite à la vente des terrains dans le cadre du lotissement, ont été acquis dans le but précis de les affecter à l'activité commerciale qui a été continuée, c'est donc à juste titre que le bureau d'imposition a considéré qu'ils font partie de l'actif net investi et qu'ils forment la base de l'exploitation de négoce de biens immobiliers.

Le moyen afférent de la demanderesse est partant à rejeter comme non fondé.

Quant à l'argumentation de la demanderesse fondée sur une violation de l'esprit de la loi du 30 juillet 2002, il y a lieu de rappeler que cette loi prévoit des mesures fiscales avantageuses destinées à encourager la mise sur le marché de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation en faveur des contribuables visés aux articles 1<sup>er</sup> à 3, mais elle n'est pas de nature à tenir en échec l'application des dispositions de l'article 14 LIR aux situations correspondant aux critères dégagés ci-avant concernant la qualification d'une activité consistant en des transactions immobilières en une activité commerciale.

La demanderesse sollicite ainsi l'application de l'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002 en ce qui concerne la plus-value réalisée en 2005 sur la cession des deux terrains à ....

L'article 2 (2) de la loi du 30 juillet 2002 vise le contribuable, personne physique, qui réalise un bénéfice de cession au sens des articles 99bis, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 1, lettre a) et 99ter LIR et qui sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, alinéa 1, lettre d) de la même loi.

Or, seuls des particuliers qui n'ont pas une activité commerciale et qui ne réalisent donc pas de bénéfice commercial au moment de la vente d'un terrain, sont susceptibles de réaliser un bénéfice de cession au sens des articles 99bis, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 1, lettre a) et 99ter LIR. L'article 2 de la loi du 30 juillet 2002 vise uniquement les cessions d'immeubles bâtis et non bâtis (terrains) faisant partie du patrimoine privé d'une personne physique.

Comme le tribunal vient de retenir ci-dessus que les opérations d'achat et de vente d'immeubles réalisées par la demanderesse à partir de 2002, plus l'activité de lotissement en 2002 et la vente subséquente de quatorze terrains à bâtir constitue une activité commerciale, la demanderesse ne saurait rentrer dans le champ d'application de l'article 2 (2) de la loi du 30

juillet 2002, étant donné que cette disposition vise uniquement les cessions d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé d'une personne physique. En revanche, concernant le bénéfice commercial réalisé en 2005, la demanderesse est susceptible de rentrer dans le champ d'application de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, qui régit le cas du contribuable qui vend un terrain à bâtir situé dans une zone d'habitation, mais ne remplit pas toutes les conditions de l'article 1<sup>er</sup>, alinéas 1 et 2 de la loi précitée.

L'article 3 (1) de la loi du 30 juillet 2002 dispose que :« *Pour les années d'imposition visées à l'article 1<sup>er</sup>, les contribuables qui ne remplissent pas toutes les conditions de l'article 1<sup>er</sup>, alinéas 1 et 2 et qui réalisent lors de l'aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir situés dans une zone d'habitation un bénéfice rentrant dans une des trois premières catégories de revenus de l'article 10 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, peuvent bénéficier, sur demande, d'une exemption de 25 pour cent du bénéfice provenant de cette aliénation* ».

L'allégation de la demanderesse qu'elle serait pénalisée est donc dépourvue de fondement, puisqu'en tant que personne physique qui a une activité commerciale et qui réalise un bénéfice commercial au moment de la cession des biens immobiliers faisant partie du capital d'exploitation, elle ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 2 de la loi du 30 juillet 2002. Elle peut par contre bénéficier de l'exemption de 25% du bénéfice commercial, sur base de l'article 3 (1) de la loi du 30 juillet 2002.

Le moyen afférent de la demanderesse laisse partant d'être fondé.

Par voie de conséquence, il y a également lieu de rejeter la demande formulée par la demanderesse afin de pouvoir bénéficier de l'abattement décennal de 50.000 euros prévu à l'article 130, alinéa 4 LIR qui dispose que la somme des revenus visés aux articles 99ter à 101 LIR est diminuée d'un abattement de 50.000 euros, sans qu'il puisse en résulter une perte, étant donné que le bénéfice de cession réalisé par la demanderesse en 2005 ne rentre pas dans le champ d'application des articles 99ter à 101 LIR.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens que le recours sous examen est à rejeter comme étant non fondé.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros formulée par la demanderesse sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives est à rejeter comme non fondée, les conditions légales n'en étant pas remplies.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

donne acte à Monsieur ... de ce qu'il reprend l'instance introduite par feu Madame ... ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre la lettre déferée du préposé du bureau d'imposition du 23 avril 2010 ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre une décision implicite de refus du directeur des Contributions directes ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié dans cette mesure, partant en déboute ;  
dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;  
déboute la demanderesse de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure ;  
condamne Monsieur ... en tant qu'ayant droit de la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Martine Gillardin, vice-président,  
Andrée Gindt, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 28 mars 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 29.03.2012

Le Greffier du Tribunal administratif